

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Charakteristika veřejné obchodní společnosti a její účetní a daňové aspekty

Characteristic of Public Company and its Accounting and Tax Aspects

Student:

Petra Vymětalíková

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hakalová Jana, Ph.D.

Ostrava 2010

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně, kromě uvedených příloh. Dále prohlašuji, že veškeré podklady, ze kterých jsem čerpala, jsou uvedeny v seznamu literatury.

V Ostravě dne 11. 5. 2011

.....

Petra Vymětalíková

Obsah

1	ÚVOD	1
2	CHARAKTERISTIKA VEŘEJNÉ OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI	3
2.1	Definice veřejné obchodní společnosti	5
2.2	Založení a vznik veřejné obchodní společnosti	6
2.3	Postavení společníků ve společnosti	8
2.3.1	Povinnosti společníků	8
2.3.2	Práva společníků	10
2.4	Statutární orgán veřejné obchodní společnosti	11
2.5	Zrušení a zánik veřejné obchodní společnosti	12
3	VEŘEJNÁ OBCHODNÍ SPOLEČNOST Z ÚČETNÍHO A DAŇOVÉHO POHLEDU	14
3.1	Účetnictví veřejné obchodní společnosti	14
3.2	Zdanění podílu společníka veřejné obchodní společnosti	25
4	ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ A ZDANĚNÍ PODÍLU U SPOLEČNÍKA VE SPOLEČNOSTI	32
4.1	Účetnictví společnosti Prodej v.o.s.	32
4.2	Zdanění podílu společníka	36
5	ZÁVĚR	41
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	43
	SEZNAM ZKRATEK	
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKU BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	
	PŘÍLOHY	

1 Úvod

Pro zpracování bakalářské práce, z oboru Účetnictví a daně, jsem si zvolila téma Veřejná obchodní společnost a její účetní a daňové aspekty. Toto téma jsem si vybrala, neboť mě tato problematika velice zajímá a ráda bych o ní získala nové poznatky.

Veřejná obchodní společnost představuje jednu z právních forem podnikání vyskytujících se na území ČR. Umožňuje svým společníkům podnikat pod stejnou firmou bez povinného počátečního vkladu. V současném ekonomickém prostředí je však veřejná obchodní společnost zastíněna dominantními právními formami, jako jsou např. společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost.

Z historického hlediska prošla veřejná obchodní společnost vývojem, během něhož byla postupně vymezena její právní forma a právní úprava do podoby v jaké ji známe dnes. V současném právním řádu je zakotvena základní právní úprava veřejné obchodní společnosti v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen obchodní zákoník). Tento zákon vymezuje podmínky, např. pro založení veřejné obchodní společnosti, způsoby ručení, rozdělování výsledku hospodaření apod.

V ekonomickém prostředí však na veřejnou obchodní společnost působí i jiné právní normy, které regulují její hospodaření. Pro potřeby této bakalářské práce jsou zde zmíněny pouze právní normy, které upravují oblast účetnictví a daní a jsou to:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví),
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (České účetní standardy),
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška č. 500),
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů).

Výše uvedené právní normy vymezují právní úpravu účetnictví vedeného veřejnou obchodní společností a úpravu výsledku hospodaření v daňovém systému.

Hlavním cílem této práce je charakterizovat veřejnou obchodní společnost, popsat její založení a vznik, práva a povinnosti společníků, statutární orgán, zrušení a zánik a v neposlední řadě také účetní a daňovou problematiku.

V.o.s. začíná vést účetnictví ke dni zápisu do obchodního rejstříku, tj. ke dni vzniku. Aby však mohlo vůbec dojít k jejímu vzniku, musí být splněny podmínky obchodního zákoníku. Tyto podmínky jsou objasněny v první kapitole. Dále je tato kapitola zaměřena na historický vývoj, definici veřejné obchodní společnosti, práva a povinnosti společníků a na zrušení a zánik.

Další kapitola objasňuje problematiku účetnictví ve společnosti a zdanění podílu u společníka. V rámci účetnictví jsou popsány některé účetní případy vznikající v prvním roce podnikání, vztahující se ke společníkům a vznikající na konci účetního období. Současně je pohlíženo na tyto účetní případy také z daňového hlediska. Jelikož je v.o.s. společností, ve které povinnost přiznat daň z příjmů přechází na její společníky, je také v rámci této kapitoly popsáno zdanění podílu společníků - daňových rezidentů.

Předposlední kapitola je věnována případové studii. V této případové studii bude vysvětleno na fiktivní společnosti, jak účetnictví a zdaňování podílů společníků funguje v praxi. Pro názornost je zde využíváno podkladů zpracovaných v účetním systému Personal Finance¹.

V této práci bude využita metoda kvantitativního sběru dat, metoda popisu a v případové studii také metoda modelovací.

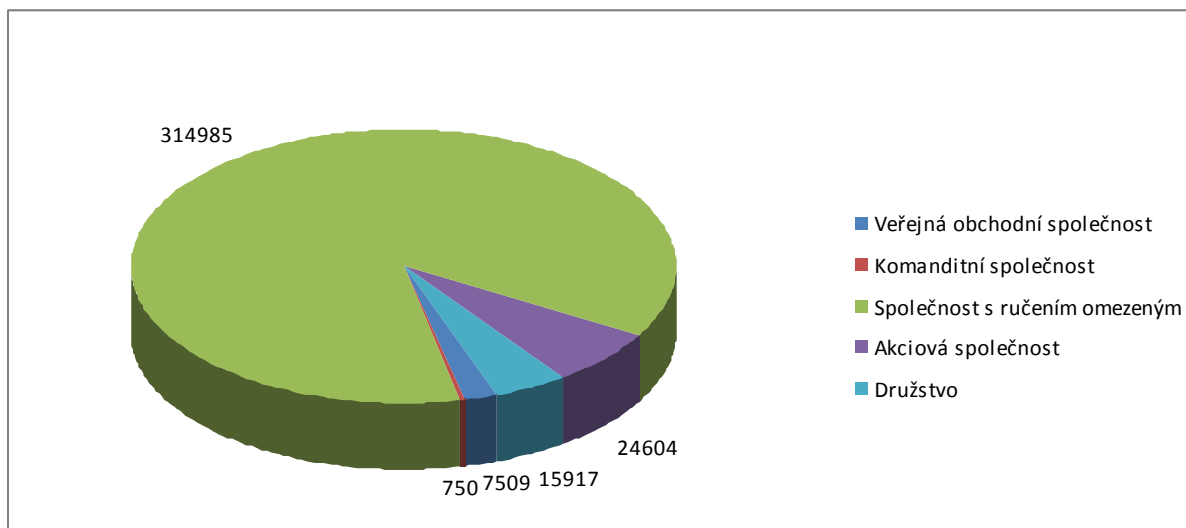
¹ Účetní software vyvinutý americkou společností Intuit, Inc. Specializuje se na vývoj finančních softwarů pro malé a střední podniky, účetní a jednotlivce.

2 Charakteristika veřejné obchodní společnosti

Veřejná obchodní společnost patří mezi osobní obchodní společnosti a je považována za nejjednodušší typ těchto společností. V České republice není však příliš rozšířená, jelikož někteří podnikatelé spatřují velkou nevýhodu v typu ručení a dávají raději přednost jiné právní formě.

Jak lze vidět na obr. č. 2.1, je k datu 9. 12. 2010 aktivních jen 7 509 veřejných obchodních společností. Na první pohled se toto číslo zdá poměrně vysoké, avšak ve srovnání s počtem společností s ručením omezeným, je nepatrné.

Obr. 2.1 Počet aktivních ekonomických subjektů v ČR k datu 9. 12. 2010



Zdroj: IS ARES <http://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz>

Počátky veřejných obchodních společností lze vystopovat někdy již ve vrcholném středověku. Kolébkou rozvoje veřejných obchodních společností se stala klasická římskoprávní společnost, jež vznikla právě za účelem podpory a rozvoje obchodu. Tyto společnosti byly obvykle zakládány za účelem společného provozu podnikání stejného nebo poměrného podílení se na zisku a ztrátě.

Společnosti byly různého druhu. Za předchůdkyni pozdějších veřejných obchodních společností se obvykle považuje Výdělková společnost, z níž se vyvinula obchodní společnost.

Od římskoprávních společností pokračoval vývoj ve středověkých tzv. **compagních**, které se začínají v aktivní oblasti Apeninského poloostrova odlišovat od klasických

římskoprávních společností. Typickým rysem compagnií je provozování činnosti trvale nebo přinejmenším dlouhodobě. Společnost nebyla zřizována pouze k realizaci jednoho konkrétního obchodu. V 15. století pak konečně italská compagnia dospívá k těm podstatným znakům, které jsou pro veřejnou obchodní společnost typické v středoevropském právním okruhu a mnohdy přetrvávají dodnes.

Do českých zemí pronikla veřejná obchodní společnost již ve středověku. Obvykle byla označována jako **tovaryšstvo**. V tomto období se také objevuje první právní regulace v řádu císaře Karla IV. z roku 1348.

Po osvobození československé republiky došlo k rychlému ústupu v.o.s. ze slávy. Politický vývoj po roce 1945 směřoval jednoznačně proti soukromému podnikání. Prioritou doby se stalo znárodnění, k čemuž se v.o.s. nehodily. Již první vlna znárodnění vedla k prudkému ústupu v.o.s. z výsluní.

Vlastní konec v.o.s. nastal až 1. 1. 1951, kdy nabyl účinnosti nový zákon č. 141/1950 Sb., občanský zákoník, který veškeré bývalé zákoníky bez náhrady zrušil. Přijetím hospodářského zákoníku byl dovršen trend likvidace obchodního práva a jeho přetvoření v hospodářské právo. Veřejné obchodní společnosti tak na plných 40 let zmizely z právního řádu československého státu.

Zvrat nastal až v roce 1989, kdy po změně společenských poměrů vznikla naléhavá potřeba obnovit tržní ekonomiku, což vedlo i k úsilí po obnovení tradičních forem podnikání. Tato potřeba měla za následek přijetí poslední novely hospodářského zákoníku, která znovu obnovila v.o.s. Úprava si vyžádala pouhých 8 paragrafů, přesto však došlo k zásadní změně, neboť byla prohlášena za **právníckou osobu**.

V řadě zemí však tato otázka vyvolala mimořádně intenzivní spor. Francouzská koncepce považuje v.o.s. jednoznačně za právníckou osobu, zatímco v zemích Německého spolku byl prosazen názor, že v.o.s. právníckou osobu není a nebude.

Novou právní úpravu v.o.s. přinesl až zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve kterém je dnes veřejná obchodní společnost upravena v Části druhé Hlavě I Dílu II.

Dnes tedy v.o.s. právnickou osobou podle českého právního řádu bezpochyby je. V řadě zemí je však dodnes v.o.s. považována toliko za societu, někde je naopak považována za plnou právnickou osobu (Francie, Švédsko, Španělsko). V některých zemích v.o.s. není za právnickou osobu považována vždy, nýbrž má pouze určité atributy právnické osoby.

2.1 Definice veřejné obchodní společnosti

Veřejnou obchodní společnost lze definovat jako společnost, kde pod společnou firmou podnikají s příslušným podnikatelským oprávněním, alespoň dvě osoby, které ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem.

Splněním podmínek definice může dojít k úspěšnému založení veřejné obchodní společnosti a k jejímu následnému vzniku.

OBCHODNÍ FIRMA

Obchodní firma je název společnosti, pod kterým společnost vystupuje na trhu. Obchodní zákoník definuje pojem obchodní firma takto: „*Obchodní firma je název, pod kterým je podnikatel zapsán do obchodního rejstříku. Podnikatel je povinen činit právní úkony pod svou firmou*“.²

Obchodní firma se skládá ze dvou složek:

- firemní kmen představuje klíčovou složku obchodní firmy,
- dodatek představuje označení právní formy. „*Firma musí obsahovat označení "veřejná obchodní společnost", jež může být nahrazeno zkratkou "veř. obch. spol." nebo "v. o. s.". Obsahuje-li firma jméno alespoň jednoho ze společníků, postačí dodatek "a spol."*“.³

Někdy obsahuje i dovětek, např. je-li společnost odštěpným závodem nebo vstupuje-li do likvidace.

SPOLEČNÍCI

V definici je stanovena podmínka, že společnost této právní formy může být založena minimálně dvěma společníky. Těmito společníky mohou být jak fyzické tak právnické osoby, kromě veřejné vysoké školy nebo České republiky.

² Obchodní zákoník § 8

³ Obchodní zákoník § 77

Aby se fyzická nebo právnická osoba mohla stát společníkem veřejné obchodní společnosti, musí vždy splnit všeobecné podmínky způsobilosti. Všeobecnými podmínkami jsou dosažení věku 18 let, způsobilost k právním úkonům a bezúhonnost. Tyto podmínky musí splňovat jak fyzické osoby, tak i statutární orgán právnické osoby nebo pověřený zástupce na základě dohody o plné moci uzavřené s právnickou osobou.

RUČENÍ

Společníci mají zákonem stanovenou povinnost **ručit** za závazky společnosti společně a neomezeně celým svým majetkem od jejího založení až po její zánik. Vždy je za splnění závazku zodpovědná celá společnost. V případě, že společnost závazek nesplní, může se věřitel s žádostí o úhradu závazku obrátit na kteréhokoliv společníka.

Přistoupil-li společník do společnosti v průběhu života společnosti, vztahuje se jeho ručení i na závazky vzniklé před jeho přistoupením. Dojde-li však k zániku účasti společníka ve společnosti, ručení se vztahuje pouze na závazky vzniklé před dnem zániku účasti ve společnosti.

PODNIKATELSKÉ OPRAVNĚNÍ

Veřejná obchodní společnost je vždy podnikatelem a k jiným než podnikatelským účelům ji nelze založit, proto pro výkon své činnosti potřebují příslušné podnikatelské oprávnění. Nejčastěji podnikají veřejné obchodní společnosti na základě živnostenského oprávnění, které vzniká u ohlašovacích živností dnem ohlášení a u koncesovaných živností dnem nabytí právní moci rozhodnutí o udělení koncese.

Pro provozování živnosti ustanoví společnost odpovědného zástupce, který musí splňovat všeobecné a zvláštní podmínky provozování živnosti.

2.2 Založení a vznik veřejné obchodní společnosti

Proces konstituování v.o.s. lze rozdělit na základní tři etapy – předběžná smlouva, založení a vznik. Česká právní úprava mezi těmito fázemi důsledně diferencuje, a to hlavně mezi založením a vznikem. Teprve úspěšným ukončením fáze vzniku společnosti je tento proces ukončen. Výsledkem tohoto procesu je existence nového subjektu práv a povinností, nové právnické osoby.

„Základní podmínkou založení a vzniku jakékoli právnické osoby je idea o jejím založení.“⁴ Tato idea představuje předpoklad jejího založení, bez které by nebylo ničeho. Následuje obvykle přípravná činnost, během níž je připraven určitý podnikatelský plán. Součástí přípravné činnosti může být také uzavření tzv. **předběžné smlouvy**, ve které si budoucí zakladatelé mohou na všem potřebném dohodnout, případně vyjasnit veškeré problémy, které by mohly bránit v uzavření společenské smlouvy.

Sepsáním **společenské smlouvy**, viz příloha 1, dochází k založení obchodní společnosti. Tento dokument je považován za základní dokument v životě v.o.s. Uzavírá se mezi všemi společníky, popř. zmocněncem na základě plné moci, písemně s úředně ověřenými podpisy.

Při uzavírání společenské smlouvy vystupuje za zakladatele – právnickou osobu vždy statutární orgán, popř. jeho člen, který je oprávněný jednat jménem právnické osoby.

Podstatné náležitosti společenské smlouvy

Aby společenská smlouva mohla vzniknout jako právní úkon, musí obsahovat podstatné náležitosti:

- obchodní firmu a sídlo společnosti,
- určení společníků,
- u fyzických osob – jména a bydliště,
- u právnických osob – název a sídlo,
- předmět podnikání společnosti.

Fakultativní náležitosti společenské smlouvy

Společenská smlouva obsahuje kromě podstatných náležitostí také fakultativní náležitosti, např.:

- způsob výplaty vypořádacího podílu,
- určení, zda se společnost zakládá na dobu určitou nebo neurčitou,
- určení počtu hlasů náležejících jednotlivým společníkům,
- pověření některého společníka k obchodnímu vedení společnosti,
- pravidla pro rozdělování zisku a podílení se na úhradě ztráty společnosti,
- určení, který společník nebo společníci jsou statutárním orgánem,

⁴ DVOŘÁK, T. *Veřejná obchodní společnost*. Praha: ASPI Publishing, 2003. 66 s. ISBN 80-86395-61-8.

- důvod(y) zrušení společnosti,
- apod.

Do 90 dnů ode dne posledního podpisu na společenské smlouvě, nebo ode dne doručení živnostenského listu či jiného podnikatelského oprávnění, je společnost povinna podat návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku. Tento návrh podává na předepsaném formuláři, viz příloha 2.

Dnem zápisu do obchodního rejstříku dochází ke **vzniku** veřejné obchodní společnosti jako nové právnické osoby.

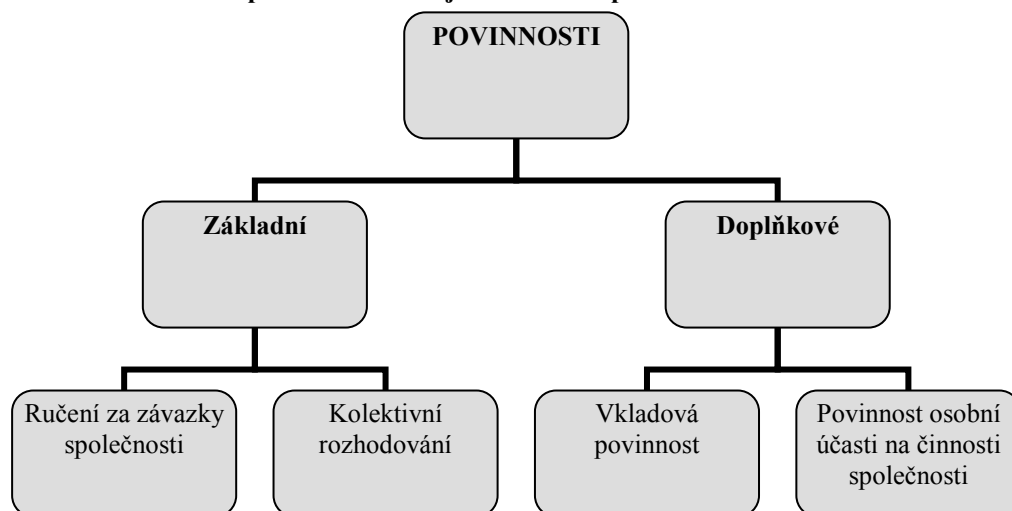
2.3 Postavení společníků ve společnosti

Mezi společnostmi a společníky vzniká určitý vztah označovaný jako „společnický poměr“. Tento vztah může být definován jako určitý soubor práv a povinností, které má společník vůči společnosti a vůči ostatním společníkům. „*Práva a povinnosti společníků se řídí společenskou smlouvou*“.⁵ Proto je důležité, aby bylo ve společenské smlouvě pamatováno na všechny eventuality, které se v provozu obchodní činnosti společnosti mohou vyskytovat.

2.3.1 Povinnosti společníků

Povinnosti společníků je možno rozdělit na základní a doplňkové, viz obr. č. 2.2. Základní povinnosti těmto společníkům ukládá obchodní zákoník, kdežto doplňkové povinnosti vznikají na základě usnesení všech společníků.

Obr. 2.2 Povinnosti společníků ve veřejné obchodní společnosti



⁵ Obchodní zákoník § 79 odst. 1

KOLEKTIVNÍ ROZHODOVÁNÍ SPOLEČNÍKŮ

Z hlediska existence a činnosti v.o.s., svěřuje obchodní zákoník do kolektivní působnosti všech společníků.

VKLADOVÁ POVINNOSTI

Veřejná obchodní společnost nevytváří povinně základní kapitál, tudíž ani její společníci nemají ze zákona vkladovou povinnost. Jelikož by však v praxi jen velice obtížně existovala společnost bez počátečního vkladu, přejímají společníci na základě dohody pravidelně ve společenské smlouvě vkladovou povinnost. Z toho tedy vyplývá, že se těchto dobrovolných vkladů a z nich odvozeného základního kapitálu netýkají žádná omezení obchodního zákoníku. Tudíž nepodléhají povinnému zápisu do obchodního rejstříku a jejich výši mohou společníci měnit ihned při rozhodnutí.

Vklad představuje majetkový základ pro stanovení podílu společníka na společnosti. Tyto vklady představují číselné vyjádření objemů prostředků, které společník poskytl společnosti. Přitom vklad každého společníka může být v jiné výši, popřípadě jej mohou poskytnout pouze někteří společníci.

Společník, který má vkladovou povinnost, je zavázán do společnosti vložit vklad, který je ve formě peněžitě nebo nepeněžitě. Peněžitě vklady mohou být pouze a výlučně hotovostní nebo bezhotovostní peníze v české i zahraniční měně. *„Nepeněžitým vkladem může být pouze majetek, který je hospodářsky využitelný ve vztahu k předmětu podnikání společnosti a který je penězi ocenitelný.“*⁶

Povinnost splatit vklad vzniká pro zakladatele okamžikem účinnosti společenské smlouvy. Společník je povinen splatit svůj vklad bez zbytečného odkladu, a to po vzniku společnosti, popřípadě po vzniku své účasti ve společnosti.

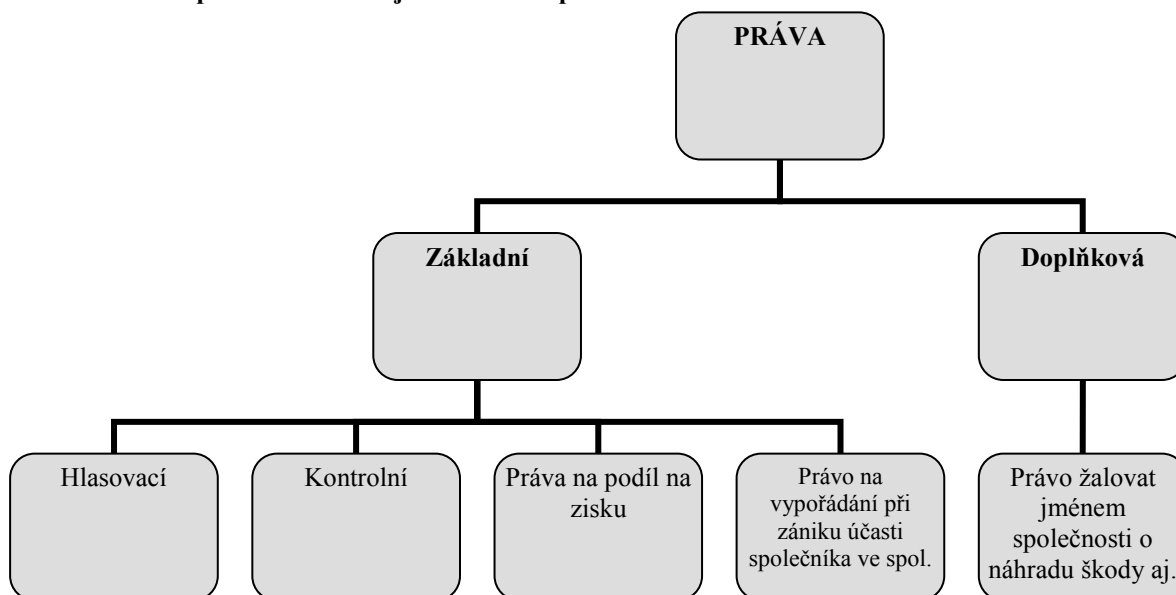
V případě, že se společník se splacením vkladu opozdí, pak je povinen platit úrok z prodlení ve výši 20% z dlužné částky.

⁶ DVOŘÁK, T. *Veřejná obchodní společnost*. Praha: ASPI Publishing, 2003. 112 s. ISBN 80-86395-61-8.

2.3.2 Práva společníků

Stejně jako povinnosti jsou ve společenské smlouvě upraveny i práva společníků. Na obr. 2. 3. jsou práva rozdělena na základní a doplňková. Základní práva vyplývají z právních norem, konkrétně z obchodního zákoníku.

Obr. 2.3 Práva společníků ve veřejné obchodní společnosti



PRÁVO HLASOVACÍ A KONTROLNÍ

Ze zákona není povinná osobní účast všech společníků na řízení společnosti. V případě, že je řízením společnosti pověřen jeden nebo někteří společníci je třeba vždy ostatním společníkům umožnit, aby se na správě záležitostí společnosti podíleli.

Ostatní společníci jsou oprávněni a povinni činnost pověřeného společníka kontrolovat. Společník pověřený obchodním vedením společnosti je povinen na požádání informovat ostatní společníky o všech záležitostech společnosti.

Pověřený společník je pravidelně vázán usneseními sboru společníků, totiž kolektivní vůlí společníků, nikdy však příkazy individuálního společníka. Dále je pověřený společník povinen se řídit rozhodnutím společníků učiněným většinou hlasů. Nestanoví-li společenská smlouva něco jiného, má každý jeden hlas.

PRÁVO NA PODÍL SPOLEČNÍKŮ NA ZISKU A ZTRÁTĚ

Výsledkem hospodaření veřejné obchodní společnosti je buďto zisk nebo ztráta. Důsledky tohoto se ovšem přímo promítají do majetkové sféry jejích společníků.

„Zisk se dělí mezi společníky rovným dílem, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Právo společníka na podíl na zisku ovšem není absolutní. Je podmíněno splněním určitých zákonem stanovených podmínek.“⁷

- I. Nejprve je nutné **dosáhnout zisku**. Nelze rozdělovat podíly na zisku za situace, kdy je společnost ve ztrátě.
- II. Účetně **odepsat zřizovací výdaje** vedené v aktivech jako dlouhodobý majetek, nejpozději v průběhu pěti let od vzniku společnosti. Dokud není majetek zcela účetně odepsán, je jakékoliv vyplácení podílů na zisku zakázáno, s výjimkou uvedenou v § 65a odst. 2 obchodního zákoníku.

Podíl na zisku **je splatný do 3 měsíců** ode dne, kdy byla schválena řádná účetní závěrka, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Pokud vykáže veřejná obchodní společnost ztrátu, rozděluje se tato ztráta ve stejném poměru jako by byl vyplácen zisk. Tuto ztrátu si mohou ve svých daňových přiznáních uplatnit v následujících 5 zdaňovacích obdobích.

PRÁVO NA VYPOŘÁDACÍ PODÍL

„Vypořádací podíl lze definovat jako majetkovou hodnotu představující podíl na majetku v.o.s., na nějž má právo osoba, jejíž účast ve v.o.s. zanikla.“⁸

Společník má právo na vypořádání při zániku své účasti ve společnosti, ukončí-li své členství v době jejího trvání. Právo na podíl na likvidačním zůstatku vzniká, setrvá-li společník ve společnosti až do jejího zániku.

2.4 Statutární orgán veřejné obchodní společnosti

Dle § 85 obchodního zákoníku, jsou statutárním orgánem veřejné obchodní společnosti **všichni společníci**. Každý ze společníků je oprávněn jednat jménem společnosti samostatně, nestanoví-li společenská smlouva jinak.

Společenská smlouva může stanovit, že statutárním orgánem jsou pouze někteří společníci nebo jeden společník. Ostatní společníci však tohoto oprávnění ve sjednaném rozsahu pozbývají. Pověřený společník je povinen řídit se při výkonu obchodního vedení zásadami, které s ostatními společníky dohodl ve společenské smlouvě.

⁷ DVOŘÁK, T. *Veřejná obchodní společnost*. Praha: ASPI Publishing, 2003. 93 s. ISBN 80-86395-61-8.

⁸ DVOŘÁK, T. *Osobní obchodní společnosti*. Praha: ASPI, 2008. 101 s. ISBN 978-80-7357-383-6.

Společník může z funkce statutárního orgánu odstoupit, je však povinen vykonat všechna opatření, která nesou odkladu. Po odstoupení společníka, který byl jediným statutárním orgánem společnosti, se stávají ode dne účinnosti odstoupení statutárním orgánem všichni ostatní společníci.

2.5 Zrušení a zánik veřejné obchodní společnosti

Zrušení a zánik můžeme, stejně jako založení a vznik, rozdělit na dvě fáze. Fáze zrušení společnosti je právní skutečnost, která vždy předchází okamžiku zániku společnosti. Dnem zrušení přestává společnost naplňovat svůj účel, ke kterému byla založena a dochází již výlučně k vypořádání jejích majetkových poměrů.

Zákon dnes rozeznává několik možných způsobů zrušení v.o.s. Obecně je lze rozdělit na zrušení *dobrovolné* a *nucené*.

Dobrovolným zrušením rozumíme zrušení společnosti v důsledku výslovného rozhodnutí společníků, nebo tehdy, nastala-li zákonem výslovně předpokládaná jiná právní skutečnost, s níž zákon zrušení spojuje. Mezi důvody dobrovolného zrušení patří:

- uplynutí doby nebo dosažení účelu, pro který byla společnost založena,
- výslovné rozhodnutí o zrušení,
- smrtí společníka, pokud společenská smlouva připouští dědění podílu a tento podíl zůstavitele zdědil jeho dědic a ve společnosti zůstávají alespoň dva společníci,
- „*zánikem právnické osoby, která je společníkem, ledaže společenská smlouva připouští přechod podílu na právního nástupce a ve společnosti zůstávají alespoň dva společníci,*
- *prohlášením konkursu na majetek některého ze společníků nebo zamítnutím insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku,*“⁹
- apod.

Podstatným znakem **nuceného zrušení** je, že dochází ke zrušení soudem a její následné likvidaci. Jako důvody nuceného zrušení můžeme uvést např. tyto:

- společnost pozbude oprávnění k podnikatelské činnosti,
- v.o.s. porušuje svoji povinnost vykonávat činnost,
- apod.

⁹ Obchodní zákoník § 88 odst. 1 písm. d, e

Pokud o zrušení společnosti rozhodne soud následuje vypořádání formou likvidace. Při zrušení společnosti s likvidací se majetek společnosti rozdělí nejprve mezi věřitele, pokud uplatňují své pohledávky, a zbytek mezi vlastníky.

V případě zrušení podniku bez likvidace přechází jmění společnosti na právního nástupce. Tímto procesem obvykle prochází podnik v případě sloučení, splynutí nebo rozdělení.

Společnost **zaniká** ke dni výmazu z obchodního rejstříku. Tímto okamžikem přestává vystupovat společnost jako právnická osoba a subjekt práv a povinností.

3 Veřejná obchodní společnost z účetního a daňového pohledu

Veřejná obchodní společnost je povinna, podle zákona o účetnictví, účtovat v soustavě podvojného účetnictví (dále jen účetnictví). V účetnictví jsou zaznamenávány účetní operace, vznikající společnosti během její činnosti, které zapříčiňují vznik výsledku hospodaření. Tento výsledek je poté ve formě podílů rozdělen mezi společníky, kteří ho jsou povinni zdanit.

Jelikož se daňová a účetní oblast v praxi velmi úzce prolínají, budu na jednotlivé účetní případy pohlížet i z daňového pohledu.

3.1 Účetnictví veřejné obchodní společnosti

„Všechny právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku účtují v soustavě podvojného účetnictví o stavu a pohybu obchodního majetku a závazků, vlastního kapitálu, o nákladech a výnosech a zisku a ztrátě.“¹⁰ Účetnictví představuje systém, který poskytuje ucelený soubor informací o podnikových skutečnostech a o hospodaření společnosti.

Ke dni zápisu do obchodního rejstříku se stává v.o.s. účetní jednotkou a začíná vést účetnictví. K tomuto dni také sestavuje zahajovací rozvahu. Tato rozvaha představuje přehled veškerého majetku - aktiv a zdrojů jeho krytí - pasiv v příslušném členění, který účetní jednotka vykazuje ke dni vzniku.

V rozvaze, ať už zahajovací nebo konečné, musí platit bilanční pravidlo kdy se suma aktiv rovná sumě pasiv, tzn. že přírůstek aktiv přináší zároveň zvýšení pasiv nebo snížení aktiv apod. Z toho tedy vyplývá, že účetní případ se bude vždy účtovat minimálně na dvou účtech, aby byla dodržena souvztažnost účtování.

K prvnímu dni účetního období otevírá účetní jednotka účetní knihy, a to pomocí účtu 701 - Počáteční účet rozvažný. Úkolem tohoto účtu je rozepsat počáteční stavy na aktivní a pasivní účty, např. otevření účtu sklad materiálu s PS 20 000 Kč se bude účtovat na straně MD 112 a zároveň na straně D účtu 701.

¹⁰ TPA Horwath Notia Audit: *Podvojný účetnictví 2010*. 17. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 11 s. ISBN 978-80-247-3197-1.

Veškeré účty, které bude účetní jednotka během účetního období využívat zahrne do svého účtového rozvrhu.

Výkonem činnosti, za jejímž účelem byla společnost založena, vznikají účetní jednotce účetní případy. Tyto účetní případy se mohou nespočetněkrát opakovat nebo se účtují pouze jednou, jako např. při vzniku společnosti. Aby bylo dodrženo posloupnosti, budou popsány nejprve účetní případy související se vznikem společnosti a poté účetní případy týkající se stálých a oběžných aktiv, nákladů a výnosů.

ZŘIZOVACÍ VÝDAJE

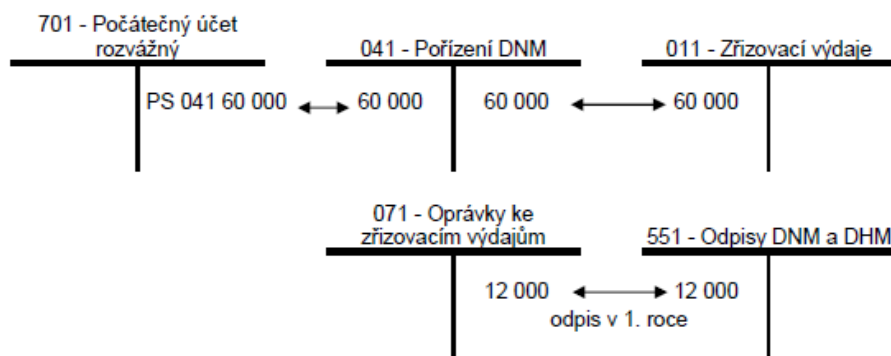
Zřizovací výdaje jsou výdaje spojené se založením účetní jednotky, a to do okamžiku jejího vzniku. Patří sem především soudní poplatky, poplatky u notáře, poštovné, cestovné apod.

Pokud výše zřizovacích výdajů přesáhne hranici ocenění pro DM, provede účetní jednotka jejich aktivaci na účet 011 – Zřizovací výdaje, viz obr. 3.1. Tento dlouhodobý nehmotný majetek se během účetního období odepisuje podle stanoveného odpisového plánu. Odepisuje se z ceny, ve které jsou zachyceny v účetnictví na účtu 011, a to nepřímo prostřednictvím účtu 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům na vrub účtu 551 - Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, čímž se dostává do nákladů. Jak je zmíněno v kapitole 2.4.2., odepsání zřizovacích výdajů je nutnou podmínkou pro rozdělování výsledku hospodaření.

Účetní odpis zřizovacích výdajů je, dle zákona o daních z příjmů, náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů, avšak pouze do výše daňových odpisů.

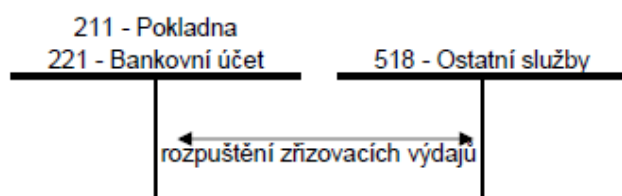
Zákon o daních z příjmů stanoví, že se zřizovací výdaje odepisují po dobu 60 měsíců.

Obr. 3.1 Schéma účtování zřizovacích výdajů jako DNM



Jestliže výše zřizovacích výdajů nepřesáhne stanovenou hranici ocenění DM, rozpustí účetní jednotka jejich výši do nákladů na účet 518 – Ostatní služby, viz obr. 3.2.

Obr. 3.2 Schéma účtování zřizovacích výdajů do nákladů

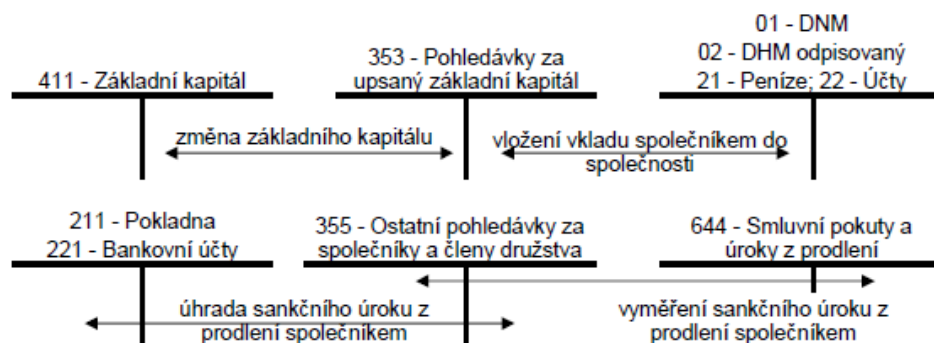


Z daňového pohledu se jedná o náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

VKLADY SPOLEČNÍKŮ

O dobrovolně dohodnutých vkladech se účtuje stejně jako v kapitálové společnosti. Jen s tím rozdílem, že tyto změny nepodléhají povinnému zápisu do obchodního rejstříku, proto o nich lze účtovat na účet 411 – Základní kapitál prakticky ihned při rozhodnutí společníků, viz obr. 3.3.

Obr. 3.3 Schéma účtování vkladů společníků



Případný sankční úrok z prodlení se splacením vkladů je výnosem v.o.s.

DLOUHODOBÝ MAJETEK

„Dlouhodobý majetek je významnou součástí aktiv podniku. Typické pro něj je to, že jeho doba životnosti, využitelnosti, splatnosti či likvidity je vždy delší než 1 rok.“¹¹

Do dlouhodobého majetku patří, dle vyhlášky č. 500, dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. Dlouhodobý hmotný majetek se dále dělí na odpisovaný a neodpisovaný, viz tab. 3.1.

Tab. 3.1 Rozdělení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek	Dlouhodobý hmotný majetek	Dlouhodobý finanční majetek
<ul style="list-style-type: none">▪ zřizovací výdaje,▪ nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,▪ software,▪ ocenitelná práva,▪ apod.	<ul style="list-style-type: none">▪ odpisovaný – stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí,▪ neodpisovaný – pozemky, umělecká díla a sbírky,▪ apod.	<ul style="list-style-type: none">▪ podílové cenné papíry,▪ dlužné cenné papíry,▪ půjčky a úvěry,▪ apod.

Majetek lze pořídit úplatně, bezúplatně (darem), vkladem nebo vlastní výrobou. Na způsobu pořízení závisí oceňování tohoto majetku. Cenou hmotného a nehmotného majetku, v níž je evidován v účetnictví, se rozumí:

- pořizovací cena – majetek pořízen úplatně,
- vlastní náklady – majetek pořízen nebo vyroben ve vlastní režii,
- reprodukční pořizovací cena – majetek pořízen bezúplatně, nebo taky nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený.

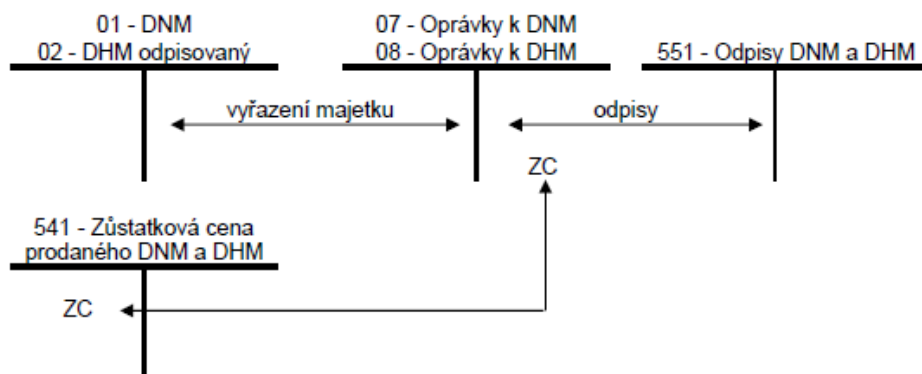
Během účetního období účtují účetní jednotky o odpisech, které vyjadřují fyzické a morální opotřebení majetku. Výše odpisů je stanovena v odpisovém plánu, který zahrnuje soupis veškerého majetku. Pro výpočet účetních odpisů se využívají metody lineárního, zrychleného odpisování, metody komponentního odpisování apod.

Vypočtené odpisy dlouhodobého majetku jsou pro účetní jednotku nákladem účtovaným na straně MD účtu ve skupině 55 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Současně odpisy snižují hodnotu dlouhodobého majetku, a to nepřímo

¹¹ KOL. AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB - Technická univerzita Ostrava, 2009. 8 s. ISBN 978-80-248-2149-8.

pomocí příslušného účtu skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku, popř. 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku, viz obr. 3.4.

Obr. 3.4 Účtování odpisů, zůstatkové ceny a vyřazení majetku



Účetní jednotka si účetní odpisy může uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, avšak pouze do výše daňových odpisů. Dle zákona o daních z příjmů, se hmotný majetek pro výpočet daňových odpisů, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena vyšší než 40 000 Kč, zařadí do příslušné odpisové skupiny a zvolí se rovnoměrný nebo zrychlený odpis. Nehmotný majetek se odepisuje rovnoměrně bez přerušení, a to dle § 32a odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Pokud se účetní jednotka rozhodne majetek v průběhu odepisování prodat, provede vyřazení zůstatkové ceny zápisem na stranu MD účtu 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a stranu D účtu 07x, 08x – Účty opravek. Následně je majetek vyřazen z majetkových účtů zápisem na stranu MD účtu 07x, 08x – Oprávky a stranu D účtu 01x, 02x.

OBĚŽNÝ MAJETEK

Oběžný majetek obsahuje složky zásob, pohledávek a krátkodobých finančních prostředků. Zásoby se dále člení na materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby. Pro účtování zásob existuje způsob vedení A a B. Způsob A spočívá v účtování příjemek a výdejek na skladě materiálu popř. zboží. Pořízení materiálu se účtuje přes účet 111 – Pořízení materiálu, popř. u zboží přes účet 131 – Pořízení zboží. Materiál a zboží se stávají daňově uznatelnými výdaji až v okamžiku spotřeby, kdy se dostávají do nákladů.

Způsob vedení zásob B využívají účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. V rámci způsobu vedení zásob B se na skladových účtech neúčtují žádné přírůstky ani úbytky. Pořízený materiál, příp. zboží se účtuje přímo do nákladů na účet 501 – Spotřeba materiálu, příp. 504 – Prodané zboží. Na konci účetního období dochází k přeúčtování počátečního stavu skladových účtu na příslušný nákladový účet, např. u zboží na stranu MD účtu 504 – Prodané zboží a na stranu D účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. Na konci účetního období musí provést fyzickou inventuru, kdy teprve zjistí skutečný stav zásob na skladě a podle toho upraví zůstatky účtů 112 a 132.

Účtování přírůstků, případně úbytků nedokončené výroby, výrobků, polotovarů a mladých zvířat se účtují na straně MD účtové skupiny 12 se souvztažným zápisem na straně D výnosových účtů skupiny 61.

NÁKLADOVÉ A VÝNOSOVÉ ÚČTY

Nákladové účty slouží k zachycení nákladů během účetního období. Zakládají se pro různé druhy nákladů dle stupně požadované podrobnosti zjišťovaných informací. Nemají na počátku účetního období zůstatek a účtují se na ně přírůstky nákladů a výnosů.

Náklady představují v peněžní formě vyjádřené účelově vynaložené hospodářské prostředky a práce, které se mohou třídit dle druhu, účelu popř. dopadu do daňové problematiky. Podle druhu jsou obsaženy v účtovém rozvrhu v 5. účtové třídě a účelově se člení z důvodu zjišťování výsledku hospodaření. Náklady představují jakýkoliv úbytek aktiv podniku.

Pro daňové účely zavádí zákon o daních z příjmů pojem **výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů**. Zda náklad je nebo není výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů se zákon o daních z příjmů věnuje v § 24 a § 25. Přesné znění těchto paragrafů obsahuje příloha č. 4 a 5.

V tabulce č. 3.2 jsou uvedené předkontace některých účetních případů a jejich uznatelnost jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Poskytnutý dar nelze zahrnout do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ale společník si může jeho část uplatit jako nezdánitelnou část základu daně v daňovém přiznání.

Tab. 3.2 Účtování účetních případů na nákladových účtech

Účetní případ	MD	D	Výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle zákona o daních z příjmů § 24, 25
Spotřeba materiálu – vedení zásob A	501	112	ANO
Náklady na reprezentaci	513	211	NE
SP a ZP za společníky	525	221	NE
Výdaje na stravné při tuzemské pracovní cestě společníka delší než 12 hodin	512	221	ANO – při splnění podmínek zákoníku práce
Poskytnutý finanční dar mateřské školce	543	221	NE – odečíst lze až v daňovém přiznání

Výnosy jsou peněžním ekvivalentem prodaných výkonů podniku. Výkonem rozumíme výrobky, práce nebo služby, které účetní jednotka vytvořila. Jejich prodejem nebo prodejem zboží, které nakupila a v nezměněném stavu prodává, vznikají účetní jednotce tržby a zároveň přibývají peníze nebo pohledávky.

Stejně jako náklady se i výnosy člení podle druhů, účelu a z daňového hlediska. Podle druhů jsou členěny v 6. třídě účtové osnově. Účelové členění poskytuje přehled o dosažených výnosech z provozní, finanční a mimořádné činnosti a pro zjištění výsledku hospodaření.

Předmětem daně z příjmů jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, kromě osvobozených příjmů.

Obraty nákladových a výnosových účtů se na konci účetního období při roční účetní závěrce převádějí na účet 710 – Výkaz zisku a ztrát. Tímto převodem jsou účty vynulovány.

ÚHRADA SOCIÁLNÍHO POJIŠTĚNÍ A ZDRAVOTNÍHO POJIŠTĚNÍ

Jelikož jsou společníci veřejné obchodní společnosti chápáni jako podnikatele, mají povinnost platit pojistné na sociální pojištění ve výši 29,2 % a zdravotní pojištění ve výši 13,5% z vyměřovacího základu. Toto pojištění za sebe mohou hradit sami společníci nebo ji hradí společnost. V oboru případech tento výdaj nelze uznat jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, viz příloha 6 písm. g.

Pokud odvádí pojistné na sociální pojištění a zdravotní pojištění za své společníky veřejná obchodní společnost, účtuje o těchto skutečnostech dvěma možnostmi:

- I) **o zaplacené pojištění si sníží své závazky vůči společníkům.** Jelikož by se toto pojištění v účetnictví v.o.s. nedostalo vůbec do nákladů, nemělo by tedy žádný vliv na výsledek hospodaření společnosti a tudíž ani na základ daně jednotlivých společníků. V prvním roce podnikání bude účetní jednotka zaplacené pojistné účtovat jako pohledávku za společníky přes účet 355 – Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva. V následujících letech by měla účetní jednotka o zaplacené pojistné, zápisem na stranu MD účtu 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku, snižovat své závazky ke společníkům.
- II) **zaplacené sociální pojištění a zdravotní pojištění účtuje v.o.s. přímo do nákladů** konkrétně na účet 525 – Ostatní sociální pojištění, popř. 528 – Ostatní sociální náklady se souvztažným zápisem na stranu D účtu 211 – Pokladna, příp. 221 – Bankovní účet. V tomto případě bude pojištění představovat položku zvyšující výsledek hospodaření.

ZÁLOHY NA PODÍL VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

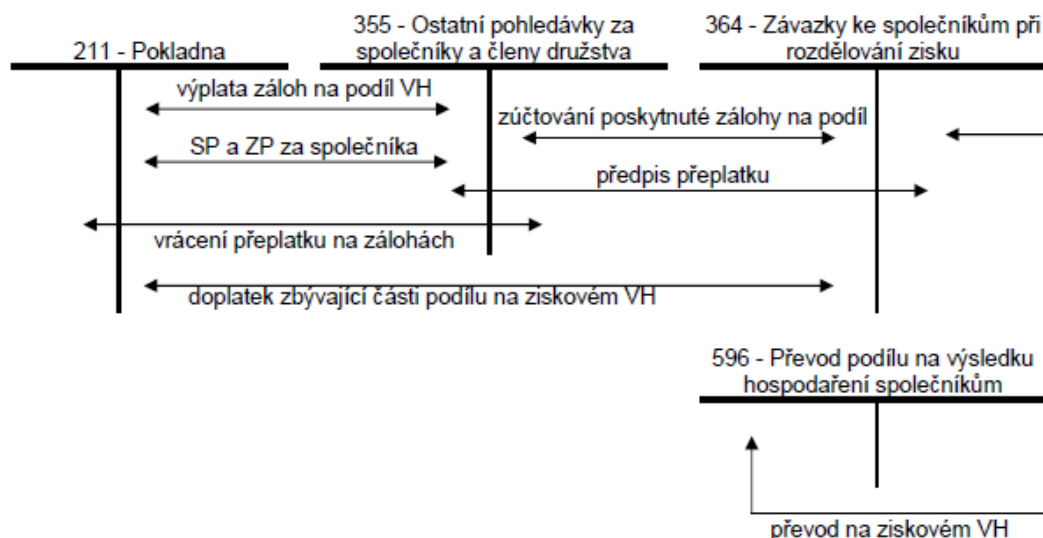
V průběhu účetního období získávají společníci zálohy na podíl ze zisku. V praxi se často vyplácejí zálohy společníkům měsíčně, obdobně jako mzdy zaměstnancům, aby mohli uhrazovat rodinné výdaje průběžně během roku.

V prvním roce podnikání jsou tyto zálohy do okamžiku definitivního zjištění výsledku hospodaření vykazovány na účtu 355 – Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva, viz obr. 3.5. V dalších letech spojí účetní jednotka výplatu záloh s účtem 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku, čímž předejde zkreslování rozvahy během účetního období.

V případě, že výše vyplacených záloh společníkům během účetního období, bude nižší než podíl na výsledku hospodaření, jedná se o **doplatek**. Vyplacením tohoto doplatku si sníží účetní jednotka svůj závazek vůči společníkům.

V opačném případě, kdy účetní jednotka na zálohách přeplatí své společníky, se jedná o **přeplatek**. Tento přeplatek bude společnost po svých společnících požadovat zpět, proto budou mít společníci vůči společnosti závazek.

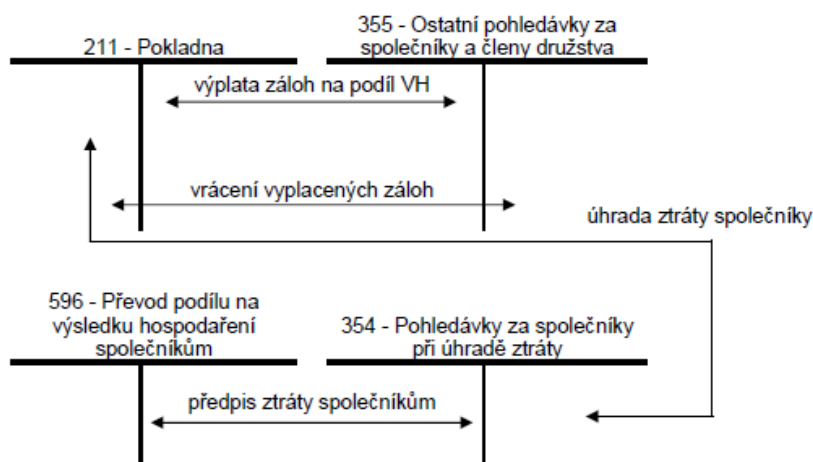
Obr. 3.5 Účtování vyplacených záloh na podíl výsledku hospodaření v 1. roce podnikání a jejich následné zúčtování na konci účetního období při dosažení zisku



Zjišťování výše přeplatku, popř. doplatku, provádí účetní jednotka na účtu 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku, který předtím zúčtovala s účtem 355 – Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva.

Pokud vyplácí v.o.s. zálohy na podíl výsledku hospodaření a dosáhne na konci účetního období ztráty, vznikne společnosti pohledávka vůči společníkům ve výši dosažené ztráty, viz obr. 3.6. Nesplněním podmínky dosažení zisku dochází k tomu, že výsledek hospodaření nemůže být rozdělen. Tudíž bude společnost vyplacené zálohy žádat po svých společnících zpět.

Obr. 3.6 Účtování vyplacených záloh na podíl výsledku hospodaření v 1. roce podnikání a jejich následné zúčtování na konci účetního období při dosažení ztráty



Problematika záloh a vyplacení podílu na výsledku hospodaření však v praxi není tak jednoduchá. Společníci na svůj podíl čekají třeba i několik let, jelikož někdy cash-flow

nedovoluje společnosti na konci daného účetního období vyplatit své společníky. Tím dochází k neustálému navyšování závazků ke společníkům, které účetní jednotka zúčtovává s případnou ztrátou.

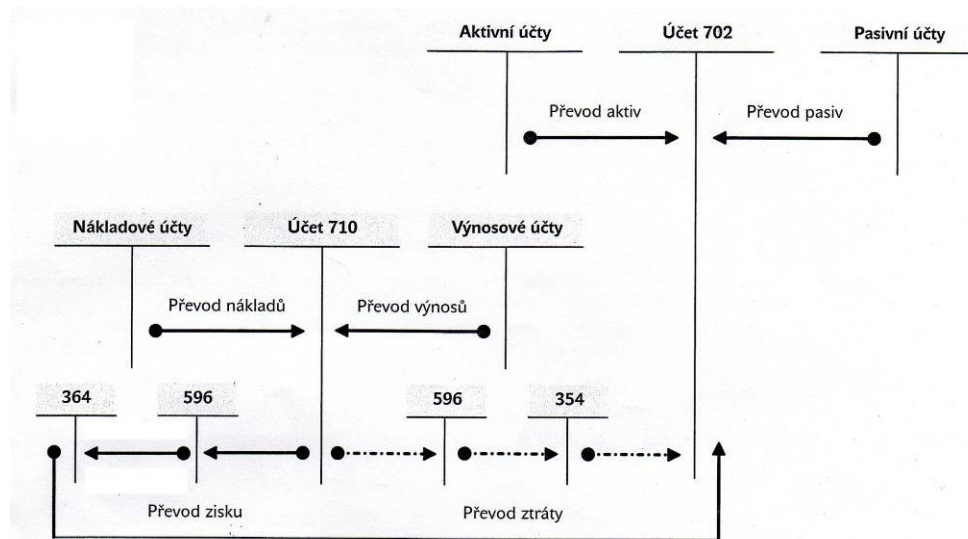
Tato skutečnost však nemění nic na tom, že daňové přiznání jsou společníci povinni podat již za rok, ve kterém jim byl podíl přiznán.

UZAVÍRÁNÍ ÚČETNÍCH KNIH NA KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ A ZJIŠŤOVÁNÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

„Veřejné obchodní společnosti při uzavírání účetních knih zaiúčtují nárok na podíl na výsledku hospodaření společníků na příslušných účtech účtové skupiny 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů a účtové skupiny 36 - Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva, popřípadě účtové skupiny 35 - Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva podle povahy výsledku hospodaření.“¹²

Postup uzavírání účetních knih a převod VH v.o.s. jejím společníkům je přehledně znázorněn na obr. 3.7.

Obr. 3.7 Uzavření účetních knih a převod VH v.o.s. jejím společníkům



Zdroje: DĚRGEL, M. Specifika veřejné obchodní společnosti. Účetnictví v praxi, 2009, č. 6, s. 19.

ZÚČTOVÁNÍ ZISKU A ZTRÁTY ZA MINULÉ A SOUČASNÉ ÚČETNÍ OBDOBÍ

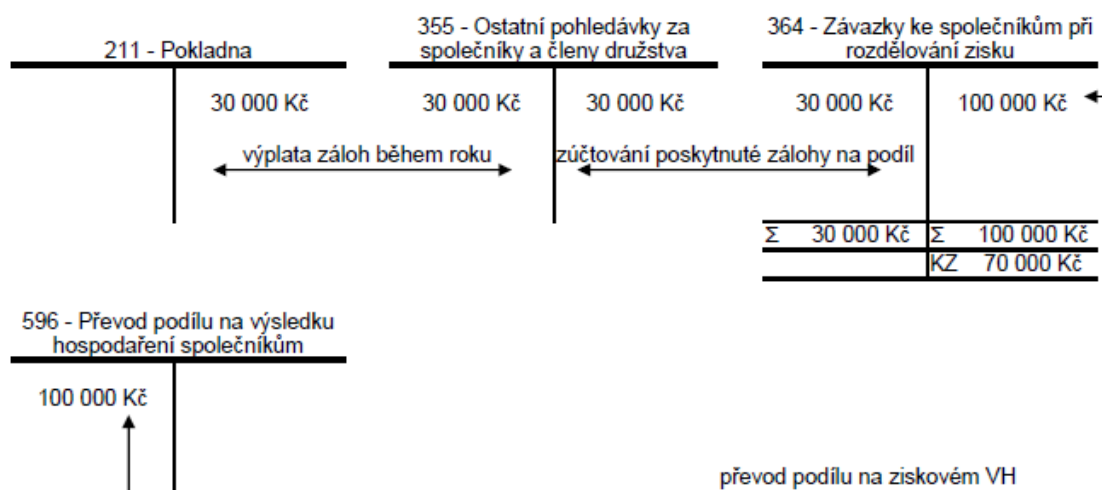
Po zjištění výsledku hospodaření dochází k jeho přeúčtování na příslušný účet dle jeho povahy. Jestliže účetní jednotka má z minulého účetního období vůči svým společníkům

¹² Český účetní standard pro podnikatele č. 002 - Otevírání a uzavírání účetních knih, 2.

závazek popř. pohledávku, dochází k zúčtování dosaženého výsledku hospodaření běžného účetního období a zbylého závazku popř. pohledávky. Bylo by zcela neefektivní v jednom roce vyplácet svým společníkům zbylou část podílu na zisku a zároveň po nich chtít zpět podíl na dosažené ztrátě.

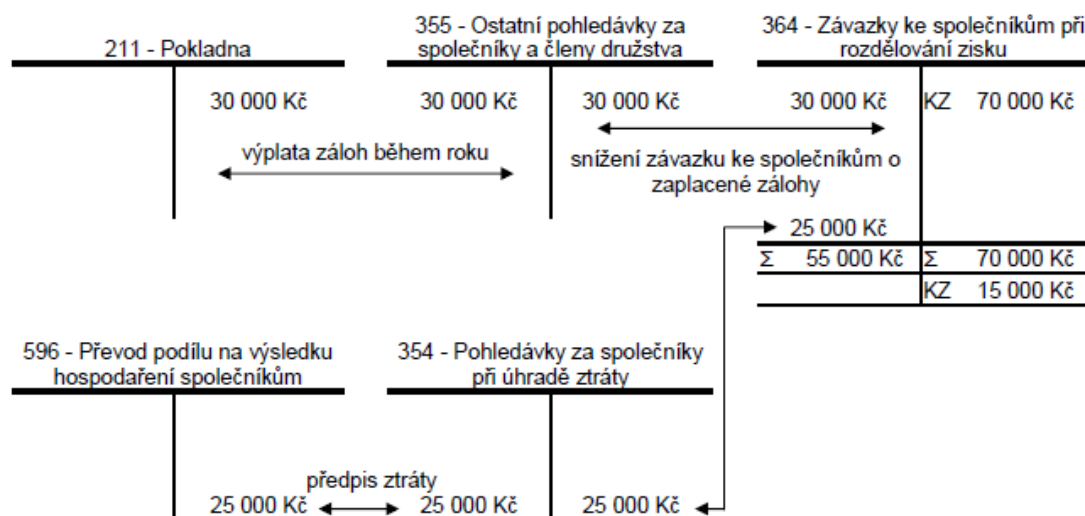
Na obr. 3.8 je znázorněno účtování veřejné obchodní společnosti, která dosáhla v minulém účetním období zisku ve výši 100 000 Kč. Během roku vyplatila svým společníkům zálohy na podíl na výsledku hospodaření ve výši 30 000 Kč. Zbývá tedy doplatit 70 000 Kč, což je v účetnictví společnosti vedeno na účtu 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku.

Obr. 3.8 Zúčtování vyplacených záloh na podíl výsledku hospodaření a jejich následné zúčtování na konci účetního období při dosažení zisku v minulém účetním období



Na začátku běžného účetního období se na účet 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku převede konečný zůstatek z období minulého, v našem případě 70 000 Kč, viz obrázek 3.9. Během roku vyplácí společnost zálohy ve výši 30 000 Kč. Na konci účetního období dosáhla společnost ztráty ve výši 25 000 Kč, kterou bude žádat po svých společnících zpět. O výši své pohledávky (ztráty) sníží své závazky vůči společníkům. V tomto případě se na základě zúčtování zjistilo, že společnost má stále závazek vůči společníkům ve výši 55 000 Kč.

Obr. 3.9 Účtování vyplacených záloh na podíl výsledku hospodaření a jejich následné zúčtování na konci účetního období při dosažení ztráty v běžném účetním období



Po vypořádání dosaženého výsledku hospodaření uzavírá účetní jednotka účty hlavní knihy. Poté přeúčtuje konečné stavy nákladových účtů na vrub a konečné stavy výnosových účtů ve prospěch účtu 710 – Účet zisků a ztrát. Jelikož došlo již k zaúčtování nároku na podíl na výsledku hospodaření společníkům, nebude účet 710 vykazovat žádný zůstatek. K rozvahovému dni sestavuje účetní jednotka **účetní závěrku**, kterou tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Tuto účetní závěrku je v.o.s. povinna zveřejnit jejím uložením do sbírky listin obchodního rejstříku.

Z pohledu účetnictví došlo k rozdělení výsledku hospodaření společníkům ve formě podílů, kteří ho jsou teď povinni zdanit. Daňové problematice je věnována kapitola 3.2. Je nutné ještě podotknout, že společníci budou svůj základ daně upravovat o položky vykázané v účetnictví společnosti, proto jde účetní a daňová oblast „ruku v ruce“.

3.2 Zdanění podílu společníka veřejné obchodní společnosti

Oproti jiným právnickým osobám **podávají daňové přiznání k dani z příjmů fyzických** nebo právnických osob toliko její **společníci**. Dosažený zisk nebo ztrátu tak zohledňují ve svých daňových přiznáních při stanovení své daňové povinnosti, které jsou povinni podat nejpozději do 31. března, popř. do konce června pokud na základě plné moci daňové přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce.

Výsledek hospodaření, dosažený za účetní období veřejnou obchodní společností, se v podílech na zisku nebo ztrátě převádí společníkům. Z toho vyplývá, že samotné veřejné

obchodní společnosti nezbude vůbec žádný „vlastní“ výsledek hospodaření a bude vykazovat nulový základ daně z příjmů.

Společníci veřejné obchodní společnosti zdaňují převedený podíl samostatně, resp. o převedenou ztrátu mohou snížit svůj základ daně.

Pro to, jak bude vypadat zdanění společníka veřejné obchodní společnosti, je rozhodující nejprve identifikovat daňového poplatníka. Tzn. rozhodnout, zda je rezidentem:

- fyzická osoba s celosvětovou daňovou povinností,
- právnická osoba s celosvětovou daňovou povinností.

Podle zákona o daních z příjmů může být společník ještě v pozici daňového nerezidenta, jehož daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy dosažené na území ČR. Jelikož se v praxi tito společníci objevují velice zřídka, bude v této práci problematika zdaňování vztažena pouze na daňové rezidenty.

REZIDENTEM ČR je:

1) Fyzická osoba

Za rezidenta ČR se považuje fyzická osoba, která má v ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. Bydlištěm se rozumí „*místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat*“¹³. Za rezidenta ČR se také považuje fyzická osoba, která se zdržuje na území ČR déle než 183 dnů v příslušném kalendářním roce souvisle nebo v několika obdobích.

Je-li tato fyzická osoba společníkem veřejné obchodní společnosti (dále jen společník) a plynou ji pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky, pak její podíl na zisku společnosti představuje vždy **příjem z podnikání**, podle §7 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

Základem daně tohoto společníka je základ daně upravený podle standardních daňových úprav v souladu § 23 až § 33 zákona o daních z příjmů. Tento základ daně se stanovuje stejným způsobem a ve stejném poměru, jako se rozděluje zisk veřejné obchodní společnosti podle společenské smlouvy. Postatou úprav podle § 23 až § 33 je transformace

¹³ Zákon o daních z příjmů § 2 odst. 4

podílu na základ daně, např. úprava o částky neoprávněně zkracující příjmy, položky snižující a zvyšující základ daně, účetních a daňových odpisů apod. Proto společník přebírá od veřejné obchodní společnosti i poměrnou část připočitatelných a odpočitatelných položek. Tuto úpravu, kdy dochází ke transformaci podílu na základ daně, provádí v příloze č. 1 daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Vykáže-li v.o.s. daňovou ztrátu, rozděluje se na společníka část této ztráty stejně jako základ daně.

Daňové přiznání se skládá ze základní části a příloh. Společníka, který má pouze příjmy dosažené na území ČR, bude zajímat především základní část a příloha č. 1.

V příloze č. 1 dochází ke zjišťování dílčího základu daně z příjmů z podnikání, ze kterého se počítá daň z příjmů fyzických osob. Na **řádku 112** této přílohy uvádí společník výši podílu vyčísleného v korunách. Na **řádku 105** – Úhrn částek zvyšující výsledek hospodaření a **řádku 106** – Úhrn částek snižující výsledek hospodaření se uvádí poměrná část položek snižujících a zvyšujících výsledek hospodaření. Výše těchto částek je stanovena ve stejném poměru, jako byl rozdělen výsledek hospodaření. Kompletní přehled těchto částek je uveden v přílohách č. 6 a 7. Společník veřejné obchodní společnosti je povinen také v **tabulce I.** uvádět daňové identifikační číslo společnosti, u které je společníkem a výši svého podílu v procentech.

Omezení při zdanění příjmů z veřejné obchodní společnosti je v tom, že se společník nemůže o příjmy z podílu ve společnosti rozdělit se spolupracující osobou.

Dílčí základ daně zjištěný v příloze č. 1 se uvádí na **řádek 37** – Dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona, který se nachází v 2. oddílu základní části daňového přiznání.

Společník má právo, podle zákona o daních z příjmů, snížit svůj základ daně o **ztrátu, nezdánitelné položky a položky odčitatelné od základu daně**. Tuto úpravu provádí v oddílech 2 a 3. Podle § 34 zákona o daních z příjmů může společník, v následujících pěti zdaňovacích obdobích, od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období.

Ve stejném poměru jako je rozdělován výsledek hospodaření, je na společníky rozdělován i možný odpočet z titulu darů poskytnutých veřejnou obchodní společností a výdajů na projekty výzkumu a vývoje. Výdaje na projekty výzkumu a vývoje lze uplatnit v nejbližším zdaňovacím období nejvýše však ve 3 zdaňovacích obdobích.

Základ daně lze také snížit o příspěvky zaplacené poplatníkem na jeho penzijní připojištění, o částky zaplaceného pojistného na jeho soukromé životní pojištění, o úroky z úvěru ze stavebního spoření a o částky vynaložené na další vzdělávání. Při uplatňování těchto položek je však nutné dodržovat stanovené minimální a maximální hranice, které jsou v souladu se zákonem o daních z příjmů uvedeny v tab. č. 3. 3.

Tab. 3.3 Přehled nezdaniitelných částí základu daně a odčitatelných položek

Nezdaniitelná část základu daně dle § 15 zákona o daních z příjmů		Podle % podílu
Hodnota darů	Minimálně 2 % ze základu daně nebo minimálně 1 000 Kč. Maximálně 10 % ze základu daně.	ANO
Odečet úroků	Úhrnná částka nesmí překročit 300 000 Kč za zdaňovací období.	NE
Penzijní připojištění	Úhrn příspěvků snížený o 6000 Kč, Maximálně však 12 000 Kč.	NE
Životní pojištění	Maximálně 12 000 Kč.	NE
Úhrada za další vzdělávání	Maximálně 10 000 Kč.	NE
Odpočitatelné položky		
Výzkum a vývoj	Odpočet 100% výdajů.	ANO

Základ daně, snížený o nezdaniitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně, se **zaokrouhlí na celá sta Kč dolů** a provede se výpočet daně sazbou **15 %**.

Od vypočtené daně si může společník uplatnit **slevy na dani a daňová zvýhodnění**. Pokud veřejná obchodní společnost zaměstnává osoby se zdravotním postižením, může si společník uplatnit poměrnou část slevy na dani z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením ve výši:

- 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením,
- 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

Dále si může společník od daně odečíst slevu:

- (za rok 2010 částku 24 840 Kč) za rok 2011 částku 23 640 Kč na poplatníka,
- 24 840 Kč na manželku,
- 2 520 Kč na invaliditu I. a II. stupně,
- 5 040 Kč na invaliditu III. stupně,
- 16 140 Kč na držitele průkazu ZTP/P,
- 4 020 Kč na studium.

Pokud žijí v domácnosti společníka děti, uplatňuje daňové zvýhodnění ve výši 11 604 Kč na jedno dítě. „*Daňové zvýhodnění lze uplatnit již v kalendářním měsíci, ve kterém se dítě narodilo, nebo ve kterém začíná soustavná příprava dítěte na budoucí povolání.*“¹⁴

Po odečtení těchto slev a případných zaplacených záloh, zjistí společník výši své daňové povinnosti, popř. daňový bonus. V případě daňového bonusu je nutné vyplnit žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob, která se nachází na poslední straně daňového přiznání. Pokud nemá společník nedoplatky u jiné daně u téhož nebo jiného správce daně, vrátí se mu přeplatek do 30-ti dnů od doručení žádosti. Zjistí-li společník daňovou povinnost, je povinen do 31. března vyplněné daňové přiznání podat příslušnému správci daně a vyměřenou daň zaplatit.

Pro úplnost ještě uvádím, že společník nemusí dosahovat pouze příjmů z podílu ve v.o.s., ale mohou mu plynout i příjmy z pronájmu, kapitálového majetku, ze závislé činnosti popř. příjmy z ostatních činností. V tomto případě by pouze doplnil daňové přiznání o tyto příjmy a vyplnil související přílohy.

Pokud společníkovi plynou podíly z účasti u **zahraniční veřejné obchodní společnosti** se stejným principem rozdělování výsledku hospodaření jako v ČR, postupuje tak, aby nedošlo ke dvojímu zdanění, tzn. aby nedošlo ke zdanění podílu v zahraničí a poté ještě za území ČR. Proto ČR uzavřela s některými zeměmi smlouvy o zamezení dvojího

¹⁴ Zákon o daních z příjmů § 35c odst. 10

zdanění. Tyto smlouvy umožňují snížit daňovou povinnost. Metoda vyloučení však záleží na znění každé smlouvy.

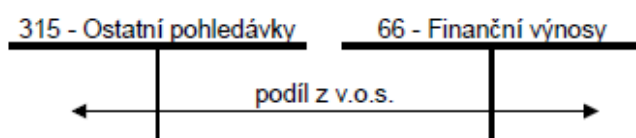
2) Právnícká osoba

Rezidentem ČR je právnická osoba, která má „na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“)“.¹⁵ Daňová povinnost právnické osoby se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

U právnické osoby (dále jen společník), který je společníkem veřejné obchodní společnosti, je součástí základu daně část základu daně nebo část daňové ztráty veřejné obchodní společnosti. Tato část základu daně nebo daňové ztráty se stanoví ve stejném poměru, jako je rozdělován zisk podle společenské smlouvy. Z toho tedy vyplývá, že i v tomto případě bude společník z účetnictví veřejné obchodní společnosti přebírat poměrnou část položek upravujících základ daně.

V účetnictví společníka je dosažený podíl na kladném výsledku hospodaření veden jako pohledávka na straně MD účtu 315 – Ostatní pohledávky se souvztažným zápisem na straně D účtu skupiny 66 – Finanční výnosy, viz obr. 3.10. Dosažený podíl se tím dostává do výnosů společníka a tvoří tedy část výsledku hospodaření, který je dosažený ve společnosti společníka právnické osoby.

Obr. 3.10 Účtování podílu na kladném výsledku hospodaření v účetnictví společníka



V daňovém přiznání uvádí společník na **řádku 10** výsledek hospodaření, ve kterém je i podíl dosažený z v.o.s. Poté provádí úpravu výsledku hospodaření na základ daně. Stejně jako fyzická osoba, tak i právnická musí výsledek hospodaření upravit o položky zvyšující a snižující základ daně. Na **řádku 30** bude součástí položek zvyšujících základ daně, i poměrná část položek zvyšujících základ daně vykázaných v účetnictví veřejné obchodní společnosti. Stejnou strukturu bude mít i částka uvedená na **řádku 111**, o jejíchž výši lze základ daně naopak snížit.

¹⁵ Zákon o daních z příjmů § 17 odst. 3

Na **řádku 230** může společník uplatnit ztrátu, kterou dosáhl v předchozích zdaňovacích obdobích. Využít může i odpochtu poměrné části darů poskytnutých veřejnou obchodní společností, jestliže jejich výše musí činit alespoň 2 000 Kč. Nejvíce však lze odečíst 5 % základu daně sníženého podle §34.

Takto upravený základ daně se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů a provede se výpočet daně sazbou 19 %.

Vypočtenou daň může společník snížit, stejně jako fyzická osoba, o slevy na dani z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením, a to ve výši:

- 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením,
- 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

Pokud společníkovy plynou podíly od **zahraniční veřejné obchodní společnosti** se stejným principem rozdělování výsledku hospodaření jako v ČR, zahrne část připadající jí ze zisku do svého samostatného základu daně, který je zdaňován sazbou daně 15 %.

Vypočtené daně společník sečte a zjistí celkovou daňovou povinnost.

4 Rozdělení výsledku hospodaření a zdanění podílu u společníka ve společnosti

V předchozích kapitolách byla veřejná obchodní společnost charakterizována spíše z pohledu právních předpisů. V této části budu na fiktivní společnosti vysvětlovat konkrétní účetní a daňovou problematiku.

4.1 Účetnictví společnosti Prodej v.o.s.

Společnost Prodej v.o.s. se zabývá již několikátým rokem velkoobchodní činností. V rámci této činnosti nakupuje a prodává zboží, které v účetnictví účtuje způsobem vedení zásob A. Ve vedení této společnosti stojí dva společníci, kteří se o výsledek hospodaření dělí rovným dílem.

VÝNOSY

Jak lze vidět na obr. 4.2, přinesla velkoobchodní činnost společnosti výnosy ve výši 9 616 289,33 Kč. V rámci prodeje zboží, ať už konečnému spotřebiteli nebo maloobchodním prodejnám, dosáhla výnosů ve výši 9 611 923,25 Kč.

NÁKLADY

V účetním období 2010 vykázala účetní jednotka náklady ve výši 8 544 916,59 Kč, viz obr. 4.2. V této částce jsou zahrnuty i výdaje (náklady), které nelze z pohledů daní z příjmů uznat jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pro odlišení účtů, na kterých jsou tyto náklady vedeny, zavedla účetní jednotka analytickou evidenci s označením 5xx 900.

4.1 Výdaje (náklady), které nelze uznat jako náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení příjmů

SUAV	Počáteční stav		Měsíční obraty		Celkové obraty		Zůstatky	
	MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL
Náklady na reprezentaci								
513900	780,--	0,--	360,--	0,--	1.140,--	0,--	1.140,--	0,--
[513]	780,--	0,--	360,--	0,--	1.140,--	0,--	1.140,--	0,--
[51]	780,--	0,--	360,--	0,--	1.140,--	0,--	1.140,--	0,--
Dary								
543900	56.140,--	0,--	0,--	0,--	56.140,--	0,--	56.140,--	0,--
[543]	56.140,--	0,--	0,--	0,--	56.140,--	0,--	56.140,--	0,--
Ostatní pokuty a penále								
545900	120,--	0,--	0,--	0,--	120,--	0,--	120,--	0,--
[545]	120,--	0,--	0,--	0,--	120,--	0,--	120,--	0,--
[54]	56.260,--	0,--	0,--	0,--	56.260,--	0,--	56.260,--	0,--
[5]	57.040,--	0,--	360,--	0,--	57.400,--	0,--	57.400,--	0,--

Společnosti Prodej v.o.s. vznikly za běžné účetní období daňově neuznatelné náklady ve výši 57 400 Kč. Podrobný přehled těchto nákladů poskytuje obr. 4.1.

Obr. 4.2 Přehled nákladů a výnosů ve společnosti Prodej v.o.s. za účetní období 1. 1. 2010 - 31. 12. 2010

* Prodej v.o.s.			Strana: 1 *
* 29.03.2011	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ - Podnik ZA OBDOBÍ [12-2010]		Finance 21.00 *
* 18:59 hod			\$VSLDK01.LKC *

Podnik			

N Á K L A D Y	Na počátku období	Za běžné období	Celkem
501000 Spotrebované nákupy	99.354,64	12.277,64	111.632,28
501100 Spotřeba DKP	1.000,--	0,--	1.000,--
(501) . Spotřeba materiálu	100.354,64	12.277,64	112.632,28
504000 Prodané zboží	6.957.482,57	546.994,94	7.504.477,51
504100 Spotřeba VPN zboží	31.001,68	-5.121,65	25.880,03
504200 VPN benzin M Van	49.445,90	4.663,70	54.109,60
(504) . Prodané zboží	7.037.930,15	546.536,99	7.584.467,14
505007 nafta Renault Kangoo	17.682,77	2.571,18	20.253,95
505008 Benzin Rover 97	836,97	0,--	836,97
505009 Nafta Audi	31.512,36	5.871,84	37.384,20
(505) .	50.032,10	8.443,02	58.475,12
(50) == Spotřebované nákupy	7.188.316,89	567.257,65	7.755.574,54
511000 OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ	57.061,40	5.782,51	62.843,91
512000 Cestovné	8.313,--	780,--	9.093,--
513900 Náklady na reprezentaci	780,--	360,--	1.140,--
514000 Vykony spoju	74.760,38	5.689,74	80.450,12
515002 Najemné - budova	297.113,15	25.654,32	322.767,47
518000 Ostatní služby	78.814,97	34.041,70	112.856,67
(51) == Služby	516.842,90	72.308,27	589.151,17
521000 Hrubá mzda	403.319,--	35.804,--	439.123,--
524000 ZAKONNE SOCIALI POJISTENI	124.807,--	12.173,--	136.980,--
527010 Náklady na stravování uznané (§ 24, 2, j, 4 zákon	0,--	15.745,--	15.745,--
(52) == Osobní náklady	528.126,--	63.722,--	591.848,--
531100 Daň silniční včetně doměrků dle předpisu	8.400,--	-2.050,--	6.350,--
538500 Dálniční známky a obd. dálniční poplatky	3.000,--	0,--	3.000,--
(53) == Daně a poplatky	11.400,--	-2.050,--	9.350,--
543900 Dary	56.140,--	0,--	56.140,--
545900 Ostatní pokuty a penále	120,--	0,--	120,--
548200 Pojištění provozního majetku a zákonné pojištění	34.492,88	540,--	35.032,88
(54) == Jiné provozní náklady	90.752,88	540,--	91.292,88
551100 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	92.844,--	8.616,--	101.460,--
562000 Úroky	68.317,87	5.227,16	73.545,03
563000 Kursové ztráty	17.115,93	928,44	18.044,37
568000 Ostatní fin. náklady	30.261,12	2.752,94	33.014,06
568100 Náklady peněžního styku	939,--	220,50	1.159,50
(568) . Ostatní finanční náklady	31.200,12	2.973,44	34.173,56
(56) == Finanční náklady	116.633,92	9.129,04	125.762,96
596000 Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0,--	351.849,78	351.849,78
=====			
NÁKLADY CELKEM	8.544.916,59	1.071.372,74	9.616.289,33
=====			
V Ý N O S Y	Na počátku období	Za běžné období	Celkem
604000 TRZBY ZA ZBOŽÍ	2.719.238,85	262.269,50	2.981.508,35
604100 Tržby za zboží v maloobchodních prodejnách	6.157.233,57	473.181,33	6.630.414,90
(604) . Tržby za zboží	8.876.472,42	735.450,83	9.611.923,25
(60) == Tržby za vlastní výkony a zboží	8.876.472,42	735.450,83	9.611.923,25
663000 Kursové zisky	1.875,22	921,16	2.796,38
668000 Ostatní finanční výnosy	56,68	1.513,02	1.569,70
(66) == Finanční výnosy	1.931,90	2.434,18	4.366,08
=====			
VÝNOSY CELKEM	8.878.404,32	737.885,01	9.616.289,33
=====			
HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK	333.487,73	-333.487,73	0,--

ZÁLOHY NA PODÍL VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ A PLATBY NA OSSZ A VZP

Za rok 2010 vyplatila společnost společníkovi 1 zálohy na podíl výsledku hospodaření ve výši 207 854 Kč a společníkovi 2 zálohy ve výši 154 375 Kč, viz tab. 4.1. Pro výplatu záloh používá účetní jednotka analytické účty:

- 364 100 – Záloha podíl spol. 1 v případě společníka 1,
- 364 200 – Záloha podíl spol. 2 v případě společníka 2.

Jelikož společnost vykonává velkoobchodní činnost již několik let a eviduje závazky ke společníkům z rozdělení zisku, nevyužívá pro účtování poskytnutých záloh účet 355 – Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva, ale konkrétní účet 364 x00. Tyto účty na konci účetního období zúčtovává s účty 364 90x.

Tab. 4.1 Přehled zaplacených záloh na podílu výsledku hospodaření, na OSSZ a VZP za společníky

	Σ roční výše vyplacených záloh	Σ úhrn záloh na OSSZ	Σ úhrn záloh na VZP
Společník 1	207 854 Kč	21 495 Kč	18 995 Kč
Společník 2	154 375 Kč	19 551 Kč	17 858 Kč

Společnost odvádí měsíčně za své společníky zálohy na sociální pojištění a zdravotní pojištění. Za účetní období 2010 uhradila na sociálním pojištění částky 21 495 Kč za společníka 1 a 19 551 Kč za společníka 2. O zaplaceném sociálním pojištění účtuje na straně MD účtu 336 036.

Zdravotní pojištění účtuje účetní jednotka na stranu MD účtu 336 037. Během roku bylo zaúčtováno na tomto účtu zdravotní pojištění za společníka 1 ve výši 18 995 Kč a za společníka 2 ve výši 17 858 Kč. Na konci účetního období dochází k převodu částek vyplacených záloh, záloh na sociálního pojištění a zdravotního pojištění, na stranu MD účtů 364 90x, viz obr. 4.4 a 4.5.

KONEC ÚČETNÍHO OBDOBÍ

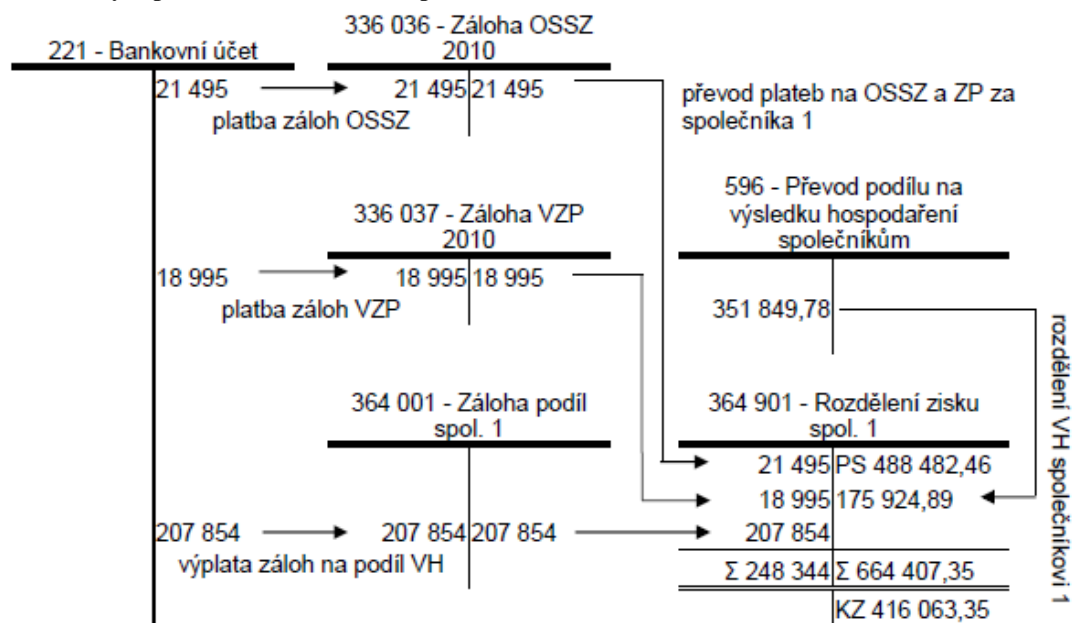
K 31. 12. 2010 uzavřela účetní jednotka nákladové a výnosové účty a jejich porovnáním zjistila hospodářský výsledek před zdaněním ve výši 351 849,78 Kč, viz obr. 4.3.

Obr. 4.3 Výsledek hospodaření za účetní období 1. 1. 2010 - 31. 12. 2010

=== Výsledek =====	na počátku období =====	za běžné období =====	od počátku roku =
(1) Provozní	448.189,75	25.056,91	473.246,66
(2) Finanční	-114.702,02	-6.694,86	-121.396,88
(3) Mimořádný	0,--	0,--	0,--
(*) HV před zdaněním ..	333.487,73	18.362,05	351.849,78
(4) Ostatní	0,--	-351.849,78	-351.849,78
** Hospodářský výsledek	333.487,73	-333.487,73	0,--
<hr/>			
Nezapočitatelné náklady	57.040,--	360,--	57.400,--
Nezapočitatelné výnosy	0,--	0,--	0,--
***** Upravený výsledek	390.527,73	-333.127,73	57.400,--

Zjištěný výsledek hospodaření se převádí na stranu D analytických účtů 364 90x, které si účetní jednotka zřídila jako pomocné účty sloužící pro přehledné rozdělování zisku společníkům. Jednotlivým společníkům připadá podíl ve výši 175 924,89 Kč. Výplata podílu společníkovi 1 bude provedena zápisem na stranu D účtu 364 901 – Rozdělení zisku spol. 1.

Obr. 4.4 Platba záloh na podíl výsledku hospodaření, na OSSZ a VZP a zúčtování těchto plateb s dosaženým podílem v roce 2010 u společníka 1



Výplata podílu společníkovi 2 se provede stejným způsobem, avšak na stranu D účtu 364 902 – Rozdělení zisku spol. 2. Aby v obou případech byla zajištěna podvojnost účtování, bude na straně MD účtu 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům částka ve výši 351 849,78 Kč.

221 - Bankovní účet		336 036 - Záloha OSSZ 2010			
19 551	→	19 551	19 551	převod plateb na OSSZ a ZP za společníka 2	
		platba záloh OSSZ			
		336 037 - Záloha VZP 2010		596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníků	
17 858	→	17 858	17 858	351 849,78	rozdělení VH společníkoví 2
		platba záloh VZP			
		364 002 - Záloha podíl spol. 2		364 902 - Rozdělení zisku spol. 2	
				19 551 PS 363 077,68	
				17 858	175 924,89
154 375	→	154 375	154 375	154 375	
		výplata záloh na podíl VH			
				Σ 191 784	Σ 539 002,57
					KZ 347 218,57

Na konci účetního období provádí účetní jednotka účetní závěrku, v rámci které sestavuje výkaz zisků a ztráty a rozvahu v plném rozsahu, viz přílohy 6 a 7.

Společník (dále jen „poplatník“) je povinen svůj podíl na výsledku hospodaření podrobit dani z příjmů fyzických osob. Jelikož poplatníkovi plynou pouze příjmy z podnikání, týká se ho pouze příloha č. 1 a základní daňové přiznání.

36

	poplatník	finanční úřad
105 Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující - uveďte úhrn částek zvyšujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)	28 700	
106 Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující - uveďte úhrn částek snižujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)	0	
112 Váš podíl jako společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti. Vykáže-li společnost ztrátu, označte svůj podíl znaménkem mínus (-)	175 925	
113 Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů dle § 7 zákona (ř. 104 + ř. 105 - ř. 106 - ř. 107 + ř. 108 + ř. 109 - ř. 110 - ř. 111 + ř. 112)	204 625	

Podíl je nutné upravit o částky zvyšující popř. snižující výsledek hospodaření. Úpravu provádí poplatník v tabulce E přílohy. V tomto případě uvádí do úprav zvyšujících výsledek hospodaření poměrnou část položek, jejichž přehled znázorňuje obr. 4.1.

E. Úpravy podle § 5, § 23 zákona²⁾		
č.ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.	náklady na reprezentaci	570
2.	dary	28 070
3.	ostatní pokuty a penále	60
4.		

V příloze č. 1 uvádí poplatník také údaje o výši svého procentuálního podílu a daňové identifikační číslo veřejné obchodní společnosti.

I. Údaje o veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti²⁾		
Daňové identifikační číslo veřejné obchodní společnosti, kde jste společníkem, nebo komanditní společnosti, kde jste komplementářem, a výše Vašeho podílu v procentech		DIČ % 50,00%

Upravený podíl představuje základ daně, ze kterého je po odpočtu nezdanitelných částí a odpočitatelných položek vypočtena daň. Za rok 2010 vykazuje poplatník dílčí základ daně z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti ve výši 204 625 Kč.

37	Dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	204 625	
41	Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40).	204 625	
42	Základ daně (36a + kladná hodnota z ř. 41a)	204 625	

Ve 3. oddílu daňového přiznání využívá odpočtu nezdanitelné části základu daně a odpočitatelných položek. Během roku zaplatil příspěvky na penzijní pojištění ve výši

23 100 Kč a 13 000 Kč na soukromé životní pojištění. V obou případech se může uplatnit pouze částka 12 000 Kč, viz tab. 3.3.

Využít také může odpočtu poměrné části hodnoty darů poskytnutých veřejnou obchodní společností, tj. 28 070 Kč. Pro odpočet darů je nutné dodržovat podmínky stanovené v tab. 3.3. V tomto případě splnila hodnota darů minimální výši, ale přesáhla hranici 10% ze základu daně ř. 42, tzn. že poplatník může uplatnit dar pouze do výše 20 462,5 Kč.

3. ODDÍL - Nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem				
Částka podle § 15		Počet měsíců		Počet měsíců
46	Odst. 1 zákona (hodnota daru/darů)		20 462	
47	Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)		0	
48	Odst. 5 zákona (penzijní připojištění)		12 000	
49	Odst. 6 zákona (životní pojištění)		12 000	
50	Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)		0	
51	Odst. 8 zákona (úhrada za další vzdělávání)		0	
52	§34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)		0	
53	Další částky		0	
54	Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř.46 + ř.47 + ř.48 + ř.49 + ř.50 + ř.51 + ř. 52 + ř.53)		44 462	
55	Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř.45 - ř.54)		160 163	
56	Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů		160 100	
57	Daň podle § 16 zákona		24 015	

Celkový úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně tedy činí 44 462 Kč. Ze základu daně, sníženého o tyto položky, byla vypočtena daň ve výši 24 015 Kč.

4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta		
58	Daň podle §16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	24 015
59	(neobsazeno)	0
60	Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř.58)	24 015

Poplatník uplatňuje slevu na dani na poplatníka, která je pro zdaňovací období 2010 stanovena ve výši 24 840 Kč.

Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců		Počet měsíců	
64 písm. a) zákona (na poplatníka)		24 840		
65a) písm. b) zákona (na manželku/manžela)	0	0		
65b) písm. b) zákona (na manželku/manžela, která/který je držitelem ZTP/P)	0	0		
66 písm. c) zákona (na poživitele invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)	0	0		
67 písm. d) zákona (na poživitele invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)	0	0		
68 písm. e) zákona (na držitele průkazky ZTP/P)	0	0		
69 písm. f) zákona (studium)	0	0		
70 Úhrn slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35 ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69)		24 840		
71 Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 - ř. 70)		0		

Daň po odečtení slevy na poplatníka činí 0 Kč. Poplatník uplatňuje daňového zvýhodnění na dvě nezletilé děti, tzn. že daň po uplatnění slev sníží o 11 604 Kč za každé dítě. Celkem tedy bude na děti uplatňovat daňové zvýhodnění ve výši 23 208 Kč.

Tab.č.2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH V DOMÁCNOSTI				
	Příjmení a jméno(-a)	Rodné číslo	Počet měsíců	Počet měsíců se ZTP/P
	1	2	3	4
1	1. dítě		12	
2	2. dítě		12	
	Celkem		24	0

72	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	23 208	
73	Sleva na dani (částka z ř. 72, uplatněná maximálně do výše daně na ř. 71)	0	
74	Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 – ř. 73)	23 208	

75	Daňový bonus (ř. 72 – ř. 73)	23 208	
76	Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)	0	
77	Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 75 – ř. 76)	23 208	

Po uplatnění daňového zvýhodnění na děti vzniká poplatníkovi daňový bonus ve výši 23 208 Kč. Dle ř. 91 se jedná o přeplatek na dani, který bude poplatník žádat po místně příslušném správci daně zpět.

91	Zbývá doplatit (ř.74 - ř.77 - ř.84 - ř.85 - ř.86 - ř.87 - ř.87a - ř. 88 - ř.89 - ř.90) : (+) zbývá doplatit, (-) zapláceno více	-23 208	
----	---	---------	--

Vzniklý přeplatek na dani z příjmů fyzických osob je povinen poplatník uvést do žádosti o vrácení přeplatku, která je součástí daňového přiznání. Při výplatě daňového bonusu postupuje správce daně podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě a poplatků“), a to následovně: „*požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti*¹⁶“.

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMU FYZICKÝCH OSOB			
Podle ust. § 154 a155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení :			
přeplatku na dani z příjmů fyzických osob	_____	23 208	Kč.
Přeplatek zašlete na adresu :	_____		
Přeplatek vraťte na účet vedený u	_____	č.	_____
kód banky	_____	specifický symbol	_____
		měna, ve které je účet	_____
Vlastník účtu	_____	veden :	Kč
V.....dne.....			
Podpis poplatníka (zástupce)			

S daňovým přiznáním přikládá poplatník také přílohy, z nichž některé se vážou k uplatňování nezdanitelných částí základu daně dle § 15 zákona o daních z příjmů. Poplatník v tomto případě předkládá přílohu č. 1, doklad o poskytnutém daru a potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění.

PŘÍLOHY DAP :	
Ve sloupci uveďte počet listů příloh :	
Název přílohy	
Příloha č.1 - "Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)"	1
Doklad o poskytnutém daru	1
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění	1
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	1
Počet příloh celkem	4

Řádně vyplněné daňové přiznání se všemi přílohami je poplatník povinen podat do 31. 3. 2011 příslušnému správci daně.

Splní-li společník podmínky pro vyplacení daňového bonusu, budou jeho peněžní prostředky za rok 2010 dosahovat částky 199 132,89 Kč.

¹⁶ Zákon o správě daní a poplatků § 64

5 Závěr

V této bakalářské práci jsem kladla za cíl charakterizovat veřejnou obchodní společnost, popsat její založení a vznik, práva a povinnosti společníků, statutární orgán, zrušení a zánik a v neposlední řadě také účetní a daňovou problematiku.

Veřejná obchodní společnost se od začátku uvedení v obchodním zákoníku jevila jako velice jednoduchá právní forma podnikání převážně více fyzických osob a nahrazovala dříve používané tzv. konsorcium nově sdružených fyzických osob bez právní subjektivity. K jejímu založení nebyly zapotřebí žádné vklady, pouze notářský zápis, vyřízení živnostenských listů a zápis do obchodního rejstříku. Dosažený zisk byl přímo zdaňován jednotlivými společníky a v případě volných finančních zdrojů mohl být přímo vyplácen.

Výhody této právní formy lze tedy spatřovat v nepovinné tvorbě základního kapitálu, účasti všech společníků na jejím řízení a ve způsobu zdaňování. Na druhé straně, obrovskou nevýhodou této právní formy je ručení celým majetkem společníků a pro některé menší společnosti také vedení účetnictví. Nevýhodou může být také podmínka minimálního počtu zakladatelů, tj. 2, splňující požadavky živnostenského zákona.

Na rozdíl od společnosti s ručením omezeným, u veřejné obchodní společnosti nedochází ke zdanění výsledku hospodaření daní z příjmů právnických osob a poté ke zdanění podílů u jednotlivých společníků. Veřejná obchodní společnost svůj výsledek hospodaření rozdělí a zdaňují ho společníci a to pouze jednou.

Proto by se v účetnictví společnosti se mělo dbát na řádné vedení analytické evidence účtů vztahujících se k jednotlivým společníkům. Jak lze vidět v případové studii této bakalářské práce, vztahují se ke společníkům různé druhy účetních operací, pro které účetní jednotka zakládá i pomocné účty. Tyto pomocné účty umožňují okamžitý přehled o výši závazků, případně pohledávek k jednotlivým společníkům.

Velice přehledné je také analytické členění nákladových účtů, na kterých jsou vedeny daňově neuznatelné náklady. Daňově neuznatelné náklady jsou předmětem úpravy podílu na základ daně a mají největší vliv na výši podílu společníka, jelikož ho navyšují. Je logické, že z vyššího základu daně bude společník odvádět vyšší daň a zbude mu nižší disponibilní podíl.

Pro společníka by bylo tedy výhodné, kdyby se v účetnictví veřejné obchodní společnosti objevovaly pouze náklady, které lze uznat jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Někdy však v praxi tvorba těchto nákladů nelze ovlivnit, avšak společnost může pro ně ve svém účetnictví zvolit jiné účetní postupy, např. jak je v této práci využito účtů vztahujících se ke společníkům, nikoliv nákladových účtů, při účtování sociálního pojištění a zdravotního pojištění.

Samozřejmě výši podílu společníka ovlivňuje také samotná politika společnosti. Ne vždy mají společnosti správně provedené kalkulace, což vede k dosahování nízkého výsledku hospodaření. V praxi dosahují veřejné obchodní společnosti vyššího výsledku hospodaření spíše v oblasti poskytování služeb, jelikož výnosy ze služeb kryjí minimální výši nákladů.

V současné době se veřejné obchodní společnosti, pokud to dovoluje struktura společníků, snaží změnit svoji právní formu, a to převážně na společnost s ručením omezeným. Tyto snahy jsou také výraznější od období hospodářské krize, kdy mnoho obchodních společností se dostalo do existenčních problémů převážně druhotnou platební neschopností, což vedlo u mnohých k úpadku. U kapitálových společností takový úpadek nemá vliv na společníky nebo akcionáře, u veřejné obchodní společnosti je její úpadek pro společníky většinou likvidní.

Seznam použité literatury

ODBORNÁ LITERATURA A ČASOPISY

BRYCHTA, I. a kol. *Daň z příjmů 2010*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 588 s. ISBN 978-80-7357-528-1.

DĚRGEL, M. Specifika veřejné obchodní společnosti. *Účetnictví v praxi*, 2009, č. 6, 16–23 s.

DVOŘÁK, T. *Osobní obchodní společnosti*. Praha: ASPI, 2008. 344 s. ISBN 978-80-7357-383-6.

DVOŘÁK, T. *Veřejná obchodní společnost*. Praha: ASPI Publishing, 2003. 344 s. ISBN 80-86395-61-8.

FOREJT, A. *Obchodní společnosti v podnikatelské praxi*. Praha: SEKURKON, 1995. 181 s. ISBN 3174001281.

KLANG, M. *Obchodní společnosti – průvodce právní úpravou v ČR*. 1. vyd. Praha: ABF, 2004. 96 s. ISBN 80-86165-90-6.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB - Technická univerzita Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.

KORÁB, V. *Založení a řízení společnosti – společnost s ručením omezeným, komanditní společnost, veřejná obchodní společnost*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2005. 260 s. ISBN 80-251-0592-X.

PELIKÁNOVÁ, I. a kol. *Obchodní právo 2*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2006. 548 s. ISBN 80-7357-149-8.

TPA HORWATH NOTIA AUDIT: *Podvojný účetnictví 2010*. 17. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3197-1.

ZÁKONY A VYHLÁŠKY

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

INTERNETOVÉ ZDROJE

BEDNÁŘ, V. Veřejná obchodní společnost – Právní charakteristika v.o.s. *Obchodni.juristic.cz* [online]. 2001, listopad 16 [cit. 12. 9. 2010]. Dostupné z WWW: <obchodni.juristic.cz/>

Česká správa sociálního zabezpečení. Přehled o příjmech a výdajích. *cssz.cz* [online]. 2010, březen 17 [cit. 18. 3. 2011] Dostupné z WWW: <<http://www.cssz.cz/cz/osoby-samostatne-vydelecne-cinne/platba-pojistneho/prehled-o-prijmech-a-vydajich.htm>>

SOUKUPOVÁ, K. Víte, jak určit výši daně u společníka v.o.s.?. *Podnikatel.cz* [online]. 2009, březen 4 [cit. 12. 9. 2010]. Dostupné z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/vite-jak-urcit-vysi-dane-u-spolecnika-v-o-s/>>

Seznam zkratek

apod. – a podobně

ČR – Česká republika

D – Dál

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DM – dlouhodobý majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

MD – Má Dáti

např. - například

OSSZ – okresní správa sociálního zabezpečení

písm. – písmeno

ř. - řádek

Sb. - sbírka

SP – sociální pojištění

spol. - společník

v.o.s. - veřejná obchodní společnost

VH - výsledek hospodaření

ZP – zdravotní pojištění